

## **El plazo que la Administración tiene para incoar un procedimiento sancionador por la comisión de una infracción tributaria no es aplicable a los procedimientos sancionadores iniciados por incumplimiento del deber de información de bienes en el extranjero**

**Se discute en el presente recurso si el plazo previsto en el art. 209.2 de la LGT para el inicio de un procedimiento sancionador, derivado de la comisión de una infracción tributaria, resulta de aplicación, únicamente, a los supuestos de incoación de procedimientos sancionadores que traigan causa de un procedimiento previo, iniciado mediante declaración o de un procedimiento de verificación de datos, comprobación o inspección; o, por el contrario, resulta también de aplicación en caso de incumplimiento de un deber formal de presentación en plazo de una declaración tributaria.**

Tal y como la Sala ha establecido en reciente sentencia, el plazo de caducidad del art. 209.2 de la LGT sólo resulta aplicable al procedimiento sancionador que se inicia como consecuencia de alguno de los procedimientos expresamente previstos en el precepto, por lo que no es de aplicación en el caso de la presentación voluntaria, pero fuera de plazo, de las declaraciones informativas, en particular, no es aplicable a la presentación extemporánea de la declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero.

Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso

Sede: Madrid

Sección: 2

Fecha: 09/06/2022

Nº de Recurso: 7820/2020

Nº de Resolución: 711/2022

Procedimiento: Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)

Ponente: ISAAC MERINO JARA

Tipo de Resolución: Sentencia

### **TRIBUNAL SUPREMO**

#### **Sala de lo Contencioso**

#### **SENTENCIA**

En Madrid, a 9 de junio de 2022.

Esta Sala ha visto el recurso de casación que, con el número 7820/2020 ante la misma pende de resolución, interpuesto por el Abogado del Estado, en la representación que le es propia, de la Administración General del Estado, contra la sentencia de 9 de octubre de 2020, dictada por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en el recurso núm. 847/2019 en relación con la impugnación de sanciones impuestas en relación con el impuesto sobre la renta de las personas físicas ["IRPF"], ejercicio 2012, por la comisión de tres infracciones tributarias consistentes en no presentar en plazo la declaración informativa de bienes y derechos en el extranjero (Modelo 720).

Ha comparecido, como parte recurrida don Abilio , representado por el procurador don Arturo Molina Santiago. Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara.

## ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Resolución recurrida.

La sentencia aquí recurrida fue dictada el 9 de octubre de 2020 por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, que estimó el recurso núm. 847/2019, interpuesto, de forma acumulada, por don Abilio frente a tres resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Regional ["TEAR"] de Madrid, de fecha 28 de febrero de 2019, en las reclamaciones económico administrativas NUM003 , NUM004 y NUM005 , planteadas contra sendas sanciones tributarias, en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 2012 por la comisión de tres infracciones tributarias consistentes en no presentar en plazo la declaración informativa de bienes y derechos en el extranjero (Modelo 720).

El obligado tributario presentó el modelo 720, el día 29 de julio de 2015, incluyendo datos sobre cuentas en entidades de crédito situadas en el extranjero sin requerimiento previo, habiendo vencido el plazo el 30 de abril de 2013.

Previa tramitación del correspondiente procedimiento, se notificaron al interesado tres acuerdos de imposición de sanción por infracción tributaria muy grave, relativas al Modelo 720, declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero, por importes respectivos de 1.500 euros, 5.000 euros y 4.000 euros.

El 4 de abril de 2016, el interesado recurrió los anteriores acuerdos en reposición. La Jefa de la Dependencia Regional de Gestión Tributaria, el 22 de abril de 2016 firmó tres resoluciones desestimando los recursos de reposición interpuestos.

El Sr. Abilio presentó entonces tres reclamaciones económico administrativas, el 30 de mayo de 2016: la reclamación NUM003 , referente a la sanción de 1500 euros, por no cumplir en plazo la obligación de informar sobre cuentas en entidades de crédito situadas en el extranjero, la reclamación NUM004 de 5000 euros, a la sanción por incumplir la obligación de informar sobre títulos, activos, valores, derechos, seguros y rentas depositados, gestionados u obtenidos en el extranjero y, por último, la reclamación NUM005 hacía referencia a la sanción por no cumplir en plazo la obligación de informar sobre bienes inmuebles y derechos sobre bienes inmuebles de su titularidad situados en el extranjero. El interesado alegaba, en síntesis, vulneración del Derecho comunitario, de los principios sancionadores, del principio de culpabilidad y de proporcionalidad.

El TEARM desestimó las tres reclamaciones el 28 de febrero de 2019 al entender que se daban los elementos objetivos y subjetivos necesarios para la imposición de la sanción.

El obligado tributario presentó recurso contencioso administrativo ante el TSJ de Madrid, el 16 de mayo de 2019, impugnando las tres resoluciones del Tribunal Económico Administrativo. Seguida la tramitación pertinente, la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso Administrativo del TSJ de Madrid dictó sentencia estimando el recurso. En concreto, la sentencia estima la alegación de caducidad realizada por el recurrente, lo que impide que entre la Sala a conocer del fondo del asunto. Al estimar la alegación de caducidad, la sentencia no entró a conocer de las demás alegaciones de la parte actora, cuales fueron que la resolución recurrida vulneraba el derecho de la Unión Europea y el estatal, al infringir el derecho a la libre circulación de personas y capitales y el principio de proporcionalidad y la ausencia de culpabilidad en la conducta de la interesada.

En el FJ cuarto, remitiéndose a su sentencia de 12 de abril de 2012 (recurso contencioso administrativo número 31/2010), argumenta la Sala:

"Pues bien, estamos en presencia de una declaración tributaria, aunque sea presentada de modo extemporáneo y previo requerimiento de la Administración, que debe tener cabida en los amplios términos en que se expresa en artículo 209.2 de la Ley General Tributaria al incluir los procedimientos que se inician mediante declaración. Podría oponerse que tales procedimientos son solo los regulados por los artículos 128 a 131 de la misma Ley y que por eso figuran los términos declaración y liquidación, teniendo en cuenta que en estos procedimientos de gestión solo cabe la liquidación que dicte la Administración o la caducidad si transcurren más de seis meses sin que aquella se practique, pero el propio artículo 209.2 de la Ley General Tributaria también se refiere a resolución y no solo a las notificaciones sino también cuando deben entenderse producidas; por otra parte la amplitud del término declaración del artículo 118.1 de la citada Ley debe tener cabida en ese precepto regulador de la caducidad, dada la justificación que recoge la Exposición de Motivos de la propia Ley 58/2003, que hace referencia a que "se mantiene el plazo máximo de tres meses desde la liquidación para iniciar el procedimiento sancionador que resulte de un procedimiento de verificación de datos comprobación o inspección y se amplía a los procedimientos sancionadores que resulten de un procedimiento iniciado mediante declaración" y además hay otra razón que avala que el término declaración recogido por el artículo 209.2 de la Ley General Tributaria analizado sea el concepto amplio del artículo 118 de la Ley General Tributaria y no solo comprenda los procedimientos iniciados mediante declaración de los artículos 128 y siguientes de la tantas veces citada Ley: de no estimarse comprendida la caducidad de los procedimientos tributaria obligatoria previo requerimiento de la Administración se hace de peor condición al que declara que al que no lo hace en caso de mediar dicho requerimiento, jugando exclusivamente el plazo de prescripción de cuatro años, pues en ese supuesto de no presentar declaración sería la Administración la que liquidaría y habría liquidación.

Desde la perspectiva del cómputo del plazo de los tres meses, podría argüirse que no existe liquidación ni resolución, pero el artículo 209.2 dispone también que dicho cómputo se hace desde que debiera entenderse notificada la correspondiente liquidación o resolución y en el caso de una infracción como la de autos, la declaración del presunto sujeto infractor debe ser asimilada a dicha resolución, pues como dimos de no presentar su declaración la Administración resolvería practicando ella misma la liquidación procedente, por lo que desde el día siguiente a su presentación se empezaría a contar el referido plazo.

En el caso que contemplamos, cómo se reconoce en los acuerdos sancionadores, las declaraciones habían sido presentadas el 29 de julio de 2015 y el acuerdo de inicio del expediente sancionador es de fecha 8 de julio de 2015, siendo notificado el 24 de noviembre de 2015, según consta en el Acuse de Recibo del Servicio de Correos".

La sentencia consideró, por tanto, que se había excedido el plazo máximo para poder iniciar el expediente sancionador del artículo 209.2 de la LGT.

SEGUNDO.- Preparación del recurso de casación.

Notificada la anterior sentencia, el abogado del Estado, en la representación que le es propia, presentó escrito preparando recurso de casación contra la misma.

En dicho escrito, tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos: los artículos 209.2 y 12.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) ["LGT"], en relación con el artículo 3.1 del Código Civil.

La sala de instancia tuvo por preparado el recurso en auto 1 de diciembre de 2020, acordando emplazar a las partes ante este Tribunal.

TERCERO.- Admisión del recurso.

Recibidas las actuaciones, el auto de 17 de junio de 2021, de la Sección Primera de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, resolvió admitir el recurso de casación y determinar cuál era la cuestión que presentaba interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, lo que efectuó en los siguientes términos: "Determinar si el plazo de tres meses previsto en el artículo 209.2 de la Ley General Tributaria para el inicio de un procedimiento sancionador, derivado de la comisión de una infracción tributaria, resulta de aplicación, únicamente, a los supuestos de incoación de procedimientos sancionadores que traigan causa de un procedimiento previo, iniciado mediante declaración o de un procedimiento de verificación de datos, comprobación o inspección o, por el contrario, resulta también de aplicación en caso de incumplimiento de un deber formal de presentación en plazo de una declaración tributaria, como ocurre en el caso particular con la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero regulada en la Disposición adicional decimoctava de la Ley General Tributaria.

3º) Identificar como norma jurídica que, en principio, habrá de ser objeto de interpretación, el artículo 209.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en relación con la Disposición adicional decimoctava del mismo texto legal. Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA".

En el auto de admisión citado se identifican las cuestiones planteadas como de interés casacional, con las resueltas por la Sección Segunda de esta Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo en las sentencias de 9 de julio de 2020 (casación 26/2018; ES:TS:2020:2423) y 26 de mayo de 2021 (casación 6368/2019) en un sentido coincidente con el propugnado por el abogado del Estado en el recurso que ahora conocemos.

CUARTO.- Interposición del recurso.

El abogado del Estado presentó escrito el 1 de septiembre de 2021 en el que propugna como solución a la cuestión planteada "que, interpretando correctamente el artículo 209.2, primer párrafo LGT/2003, en relación en este caso, con la Disposición Adicional Decimoctava de la LGT/2003, con ratificación de su doctrina jurisprudencial, determine que: - El plazo de tres meses previsto en el artículo 209.2 de la Ley General Tributaria para el inicio de un procedimiento sancionador, derivado de la comisión de una infracción tributaria, resulta de aplicación, únicamente, a los supuestos de incoación de procedimientos sancionadores que traigan causa de un procedimiento previo, iniciado mediante declaración o de un procedimiento de verificación de datos, comprobación o inspección y no, por tanto, en caso de incumplimiento de un deber formal de presentación en plazo de una declaración tributaria, como ocurre en el caso particular con la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero regulada en la Disposición adicional decimoctava de la Ley General Tributaria".

QUINTO.- Oposición al recurso.

Don Arturo Molina Santiago, en representación de don Abilio , presentó escrito de oposición al recurso de casación, el 27 de octubre de 2021, en el solicita de esta Sala "la desestimación del recurso de casación con la consiguiente confirmación de la sentencia estimatoria de la Sala de lo Contencioso Administrativo - Sección Quinta del TSJ de Madrid, de fecha 9 de octubre de 2020, dictada en el recurso 847/2019 interpuesto por D. Abilio contra resoluciones del TEAR de Madrid acumuladas, por entender conforme a Derecho la aplicación del plazo de tres meses previsto en el artículo 209.2 de la LGT/2003 respecto del inicio del procedimiento sancionador dirigido a la imposición de una multa pecuniaria fija, de acuerdo con lo previsto en el apartado 2 de la Disposición Adicional 18ª de la LGT/2003, por la presentación tardía de la declaración de bienes y derechos en el extranjero. No obstante lo anterior, de forma subsidiaria para el caso de que este Tribunal estime el recurso de casación, se solicita que acuerde la devolución del procedimiento al Tribunal Superior de Justicia de Madrid para que, como tribunal de instancia, dicte nuevamente sentencia en la que se pronuncie

sobre los otros tres Fundamentos de Derecho esgrimidos en su escrito de demanda en el curso del procedimiento contencioso 847/2019".

SEXTO.- Aportación y traslado de la STJUE en el asunto C-788/19 .

El 3 de marzo de 2022, el representante procesal del Sr. Abilio presentó escrito aportando la sentencia publicada en la página [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu) con fecha 27 de enero de 2022, que resolvía el incidente prejudicial planteado en el RCA 6410/192, cuestión prejudicial C-788/19.

Por providencia de fecha 9 de marzo de 2022 se acordó dar traslado a las partes de la sentencia para que alegasen lo que a su derecho conviniese sobre la incidencia de dicho pronunciamiento en este recurso.

El 17 de marzo, el recurrido presentó escrito en el que concluía que según la sentencia son contrarias al Derecho de la Unión Europea las multas de cuantía fija en caso de declaración extemporánea de los bienes en el extranjero (modelo 720).

El 21 de marzo presentó alegaciones el Abogado del Estado, en las que concluía solicitando "que continúe el procedimiento como legalmente proceda en Derecho hasta dictar sentencia acorde con la súplica de nuestro escrito de interposición, con devolución en su caso, de los autos a la Sala de instancia para que resuelva sobre la incidencia en el recurso de la STJUE citada".

SÉPTIMO.- Señalamiento para votación y fallo.

En virtud de la facultad que le confiere el artículo 92.6 LJCA, la Sección no consideró necesaria la celebración de vista pública, por lo que las actuaciones quedaron pendientes de señalamiento para votación y fallo, circunstancia que se hizo constar en la oportuna providencia. En fecha 23 de marzo de 2022 se designó Magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara y se señaló para votación y fallo de este recurso el día 3 de mayo de 2022, fecha en que comenzó su deliberación.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Objeto del presente recurso de casación y cuestiones con interés casacional.

Como se ha indicado, este recurso de casación tiene por objeto la sentencia dictada el 9 de octubre de 2020 por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, que estimó el recurso 847/2019, promovido por don Abilio , frente a tres resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid (TEARM), de fecha 28 de febrero de 2019, que resolvían dos reclamaciones económico administrativas formuladas contra otras tantas sanciones tributarias, en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 2012, por la comisión de infracciones muy graves, relativas al Modelo 720, declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero, por importes de 1.500, 5.000 y 4.000 euros.

Consiste la cuestión con interés casacional en "Determinar si el plazo de tres meses previsto en el artículo

209.2 LGT para el inicio de un procedimiento sancionador, derivado de la comisión de una infracción tributaria, resulta de aplicación, únicamente, a los supuestos de incoación de procedimientos sancionadores que traigan causa de un procedimiento previo, iniciado mediante declaración o de un procedimiento de verificación de datos, comprobación o inspección; o, por el contrario, resulta también de aplicación en caso de incumplimiento de un deber formal de presentación en plazo de una declaración tributaria".

SEGUNDO.- Alegaciones de las partes.

La Abogacía del Estado mantiene que a este asunto resultan de aplicación nuestras sentencias de 9 de julio de 2020 (RCA/26/2018; ES:TS: 2020:2423) y 26 de mayo de 2021 (RCA/6368/2019: ES:TS: 2021:2237), que

respaldan la interpretación que propugna, y que conduce a la casación de la sentencia recurrida. Considera que la sentencia recurrida es contraria a derecho por las tres siguientes argumentaciones:

1º Defiende que el artículo 209.2, primer párrafo, de la LGT no es un precepto de aplicación general a todos los procedimientos sancionadores tributarios, como da a entender la sentencia recurrida sobre la base de una mal entendida asimilación de los supuestos en que se incumple una obligación formal (cfr. art. 29 LGT), como es el caso, con aquellos otros en que la sanción trae causa de un "procedimiento iniciado mediante declaración", pues esta referencia debe entenderse hecha al procedimiento contemplado en los artículos 128 a 130 LGT.

Sostiene que ha de tenerse en cuenta que el art. 209.2 LGT habla de " un procedimiento iniciado mediante declaración" y esa expresión no es equivalente a la mera presentación de la declaración. Precisa que una cosa es el deber formal de presentar una declaración y otra distinta el procedimiento que se inicia con su presentación. Asevera que el art. 209.2 LGT fija el plazo de tres meses para este último supuesto, pero no lo extiende al primero.

2º Mantiene que, en casos de incumplimiento del plazo para presentar una declaración informativa, la Administración no procede a dictar una liquidación, sino que aplica la sanción en consideración a la infracción derivada de la presentación extemporánea de una obligación formal.

3º Afirma que el tribunal de instancia prescinde del hecho de que el procedimiento sancionador sea consecuencia de la iniciación y culminación de un procedimiento de declaración, de verificación de datos, comprobación o inspección, como señala literalmente el precepto considerando que, en todo caso, el procedimiento sancionador tributario debe iniciarse en el plazo de tres meses, cuyo dies a quo se fija indebidamente por la sentencia, sin soporte normativo alguno para ello.

En su escrito de oposición, el Sr. Abilio manifiesta que, si existe una razón para que el Tribunal Supremo dicte una sentencia, es para que especifique y concrete que el plazo de caducidad previsto en el artículo 209.2, primer párrafo de la LGT es aplicable en los casos de presentación extemporánea del modelo 720, pues las sentencias testigo, de 9 de julio de 2020 (RCA/26/2018; ES:TS: 2020:2423) y 26 de mayo de 2021 (RCA/6368/2019: ES:TS: 2021:2237), hacen referencia a modelos tributarios (390) y hechos cuya esencia y contenido no son comparables al caso y modelo tributario objeto de los presentes autos.

Concluye que la sentencia recurrida es plenamente conforme con los artículos 209.2 y 12.1 de la LGT 53/2003 y art.3.1 de Código civil, y con la jurisprudencia del de referencia, pues el art. 209.2 de la LGT es plenamente aplicable a los supuestos de presentación extemporánea del modelo 720, ya que, desde su envío, la administración posee los datos para iniciar el expediente sancionador

TERCERO.- El criterio interpretativo de la Sala con respecto a la cuestión con interés casacional. Remisión a la sentencia 507/2022, de 29 de abril, recaída en el rec. cas. 7831/2020 .

Ambas partes basan sus alegaciones, esencialmente, en los propios pronunciamientos de esta Sala. La lectura que hacen, sin embargo, es divergente, de ahí la oportunidad de comenzar recogiendo nuestro criterio.

En nuestra sentencia de 26 de mayo de 2021 rec. cas. 6368/2019 afirmamos:

"La conclusión, por tanto, se impone en el sentido de considerar que el art. 209.2 de la LGT no rige con carácter general a todas las actuaciones de aplicación de los tributos y que su ámbito de aplicación queda acotado a los ámbitos subjetivos y objetivos que expresamente se recogen en su texto, respecto de este último, sólo es aplicable a los procedimientos sancionadores que se incoen como

consecuencia de " un procedimiento iniciado mediante declaración o de un procedimiento de verificación de datos, comprobación o inspección" finalizados mediante liquidación o resolución - sobre el modo de finalización si cabría matizaciones, que no son del caso-.

Ciertamente, el instituto de la caducidad en los procedimientos posee su fundamento en el art. 9.3 de la CE, principio de seguridad jurídica, reforzado, si cabe, en el procedimiento sancionador, con el fin de que el ejercicio de la potestad sancionadora no se retrase más allá de un tiempo razonable; fundamento que hace aconsejable, como aspiración, en beneficio de la garantía de los ciudadanos frente a los poderes públicos, que se regule legalmente en los procedimientos sancionadores este aspecto, evitando que el inicio del procedimiento contra alguna persona se demore en demasía creando una situación indeseable de incertidumbre.

Ahora bien, ha de convenirse que no estamos ante un mandato constitucional al legislador que le imponga inexorablemente que se establezca en los procedimientos sancionadores con carácter universal plazos de caducidad, por lo que queda a criterio y oportunidad del que posee la potestad legislativa regular esta materia en el ámbito tributario.

Ningún reparo, en este, sentido cabe hacerle al texto del art. 209.2 de la LGT, ni a su acotación, de suerte que, como se pone de manifiesto en la doctrina jurisprudencial es posible, y lícito, que para los supuestos de procedimientos sancionadores no incluidos en el texto del art. 209.2 de la LGT, el inicio del procedimiento sancionador pueda alargarse durante todo el tiempo que la ley le autoriza a la Administración Tributaria para perseguir sin prescribir la infracción tributaria.

Como se pone de manifiesto por la parte recurrida, el antecedente del art. 209.2 ha de buscarse en el art.

49.2.j) del RD 939/1986, del que emanó una abundantísima jurisprudencia, y que tenía su razón de ser en la separación de los procedimientos de inspección y sancionador que se contemplaba, ya, en Ley 1/1998, de derechos y garantías de los contribuyentes. La aprobación de un nuevo reglamento sancionador en su desarrollo, el aprobado por R.D. 1930/1998, añadió un apartado j) al artículo 49.2 del reglamento de inspección aprobado por R.D. 939/1986. El art. 209.2 de la LGT viene predeterminado por aquella innovación, y trata de regular un supuesto concreto que se va a producir al separar las actuaciones de comprobación e investigación del procedimiento sancionador, lo que en principio delimita un ámbito bien definido, que es ampliado en la redacción del precepto sólo y exclusivamente respecto de los procedimientos iniciados mediante declaración y procedimiento de verificación de datos.

Son estos, los comprendidos en el art. 209.2 de la LGT, a los únicos a los que se le aplica el precepto, quedando excluidas todas aquellas actuaciones de aplicación de los tributos, con el amplísimo elenco de procedimientos tributarios, no incluidas; quizás, como especula el Abogado del Estado, porque en dichos procedimientos se tiene el convencimiento de que de forma real y efectiva la Administración ya dispone, o debe disponer, de los datos necesarios para iniciar el procedimiento sancionador, lo que no se asegura que ocurra en otras actuaciones. Es cierto, por tanto, que como se recoge en la sentencia de instancia, desde que no se presenta la declaración resumen anual la Administración ya dispone de los datos precisos para sancionar.

Lo aconsejable, por tanto, sería que si el motivo del plazo es precisamente poder tener a disposición los datos necesarios para sancionar, se estableciera un plazo de caducidad para supuestos como el que nos ocupa, pero lo cierto es que, legalmente, no se contempla el mismo, lo que hubiera exigido un mandato en dicho sentido, y la declaración del resumen anual del IVA, a pesar de la denominación, resulta completamente extraña a los procedimientos que se inician mediante declaración, en los términos que prevé el art. 128 de la LGT, en relación con el 133 del Real Decreto 1065/2007.

Por todo lo dicho, debe responderse afirmativamente en el sentido de que sí resulta de aplicación el plazo de tres meses previsto en el artículo 209.2 LGT para el inicio de un procedimiento sancionador a los supuestos de incoación de procedimientos sancionadores que traigan causa de un procedimiento previo, iniciado mediante declaración o de un procedimiento de verificación de datos, comprobación o inspección; sin que sea de aplicación al procedimiento sancionador por infracción de no presentar a tiempo o presentar extemporáneamente la declaración resumen anual del IVA".

A la vista de ello, dijimos en nuestra sentencia 507/2022, de 29 de abril, recaída en el rec. cas. 7831/2020, y ahora reiteramos, que mantenemos que el plazo de caducidad del artículo 209.2 de la Ley General Tributaria no resulta aplicable al procedimiento sancionador que nos ocupa puesto que no se ha iniciado como consecuencia de ninguno de los cuatro procedimientos expresamente previstos en dicho artículo, regulados en los artículos 128 a 140 y 145 a 159 de dicha Ley, sino que derivan de la presentación voluntaria, pero fuera de plazo, de las declaraciones informativas de bienes situados en el extranjero.

Por ello, a la cuestión con interés casacional consistente en "Determinar si el plazo de tres meses previsto en el artículo 209.2 LGT para el inicio de un procedimiento sancionador, derivado de la comisión de una infracción tributaria, resulta de aplicación, únicamente, a los supuestos de incoación de procedimientos sancionadores que traigan causa de un procedimiento previo, iniciado mediante declaración o de un procedimiento de verificación de datos, comprobación o inspección; o, por el contrario, resulta también de aplicación en caso de incumplimiento de un deber formal de presentación en plazo de una declaración tributaria", respondemos que "el plazo de tres meses previsto en el artículo 209.2 LGT para el inicio de un procedimiento sancionador, derivado de la comisión de una infracción tributaria, no resulta de aplicación en caso de incumplimiento de un deber formal de presentación en plazo de una declaración tributaria, en particular no es aplicable en el caso de presentación extemporánea de la declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero".

CUARTO. - Resolución de las pretensiones deducidas en el recurso de casación.

La Abogacía del Estado solicita la estimación del recurso con la consiguiente anulación de la sentencia recurrida al considerarla contraria a derecho y que, interpretando correctamente los preceptos identificados en el auto de admisión determine que:

- El plazo de tres meses previsto en el artículo 209.2 LGT para el inicio de un procedimiento sancionador, derivado de la comisión de una infracción tributaria, resulta de aplicación, únicamente, a los supuestos de incoación de procedimientos sancionadores que traigan causa de un procedimiento previo, iniciado mediante declaración o de un procedimiento de verificación de datos, comprobación o inspección, no resultando, por tanto, de aplicación en caso de incumplimiento de un deber formal de presentación en plazo de una declaración tributaria.

Apostilla que la estimación del recurso ha de llevar a esa Sala a la desestimación del recurso del obligado contra la resolución del TEAR y a la confirmación, por tanto, de la sanción recurrida.

Habiéndosele dado traslado de la sentencia del TJUE, el Abogado del Estado solicitó que se continuase con el procedimiento hasta dictar sentencia acorde con su postura.

Por su parte, el Sr. Abilio, considerando que la sentencia impugnada se ajusta plenamente a derecho, solicita que se desestime íntegramente el recurso y confirme íntegramente la sentencia recurrida. Ahora bien, solo para el caso de que la Sala proceda a estimar el recurso de casación y, por ende, casar y anular la sentencia impugnada, el Sr. Abilio formula pretensión subsidiaria, tras exponer que la anulación conduciría directamente al análisis del recurso contencioso administrativo, observando que en este caso, la cuestión analizada, -en tanto que fue la única tenida en cuenta para la estimación del



recurso contencioso administrativo-, fue la de la aplicación al caso del art. 209.2 de la LGT, prescindiendo de analizar el resto de las cuestiones planteadas.

Como se ha dicho en los antecedentes, quedó imprejuizado el resto de los motivos hechos valer en la instancia, que fueron, además de la caducidad de la acción para imponer las sanciones por el transcurso del plazo del artículo 209.2 LGT, los dos siguientes:

- la sanción impuesta vulneraba la normativa comunitaria y el derecho interno español, ya que infringía la libre circulación de personas y capitales, y el principio de proporcionalidad, habiéndose incumplido por el Estado el deber de transposición de las normas comunitarias y señala el Dictamen de la Comisión Europea de 15 de febrero de 2017 que ha originado que el 6 de junio de 2019 se haya interpuesto por la Comisión Europea el correspondiente recurso frente a España por incumplimiento ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

- y la ausencia de culpabilidad en su conducta, sin que estuviese debidamente motivado por la AEAT el elemento subjetivo de la culpabilidad.

Por tanto, al anular ahora la sentencia, conforme al principio de tutela judicial efectiva, debería entrarse a conocer del resto de motivos

Es por ello por lo que solicita, con carácter subsidiario, la retroacción al momento anterior a aquel en que se dictó la sentencia recurrida.

Es importante destacar que una vez conocida la STJUE de 27 de enero de 2022 se les dio traslado a las partes, como se ha indicado en los antecedentes. El fallo de esa sentencia es "declarar que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 63 TFUE y 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, de 2 de mayo de 1992:

- al disponer que el incumplimiento o el cumplimiento imperfecto o extemporáneo de la obligación informativa relativa a los bienes y derechos situados en el extranjero tiene como consecuencia la imposición de las rentas no declaradas correspondientes al valor de esos activos como "ganancias patrimoniales no justificadas" sin posibilidad, en la práctica, de ampararse en la prescripción;

- al sancionar el incumplimiento o el cumplimiento imperfecto o extemporáneo de la obligación informativa relativa a los bienes y derechos situados en el extranjero con una multa proporcional del 150 % del impuesto calculado sobre las cantidades correspondientes al valor de dichos bienes o derechos, que puede acumularse con multas de cuantía fija, y

- al sancionar el incumplimiento o el cumplimiento imperfecto o extemporáneo de la obligación informativa relativa a los bienes y derechos situados en el extranjero con multas de cuantía fija cuyo importe no guarda proporción alguna con las sanciones previstas para infracciones similares en un contexto puramente nacional y cuyo importe total no está limitado".

En consecuencia, procede declarar haber lugar al recurso de casación y anular la sentencia recurrida, y acordar la retroacción de actuaciones al momento anterior a aquel en que se dictó la sentencia recurrida, para que el tribunal de instancia, con libertad de criterio, se pronuncie sobre los motivos esgrimidos por don Abilio ante él: vulneración del derecho de la Unión Europea, (en línea con la STJUE de 27 de enero de 2022) y ausencia de culpabilidad.

No formulamos ninguna consideración sobre la proyección de dicha sentencia del TJUE en el presente recurso, ni en otros en los que se ha planteado una cuestión con interés casacional similar, dado que las alegaciones realizadas por las partes y las pretensiones contenidas en sus respectivos escritos de interposición y oposición no lo permiten. Tales consideraciones quedan pendientes para otros recursos que también han sido admitidos en los que la cuestión con intereses casacional sí nos aboca a tal análisis, y, por ende, será en las correspondientes sentencias donde fijaremos doctrina al respecto.

QUINTO.- Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración expresa de condena en dicho concepto en lo que se refiere a las causadas en este recurso de casación.

### **FALLO**

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

Primero.- Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico tercero.

Segundo.- Declarar haber lugar al recurso de casación interpuesto por la Abogacía del Estado contra la sentencia, de 9 de octubre de 2020 dictada por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en el recurso 847/2019, sobre tres sanciones tributarias, en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 2012, que se casa y anula.

Tercero.- Ordenar la retroacción de las actuaciones al momento anterior al dictado de la sentencia aquí recurrida para que la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en el recurso contencioso administrativo 847/2019, interpuesto por don Abilio , con libertad de criterio, se pronuncie sobre los motivos esgrimidos por don Abilio ante el mismo.

Cuarto.- No formular pronunciamiento sobre las costas del presente recurso. Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa. Así se acuerda y firma.